



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 8-5-2019

Αριθμός απόφασης: 1371

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 10-1-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α) με ΑΦΜ , κατοίκου και β) με ΑΦΜ , κατοίκου , κατά της με αριθ. / 30-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό / 30-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και των από 30-11-2018 οικείων εκθέσεων ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10-1-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/ 30-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 προσδιορίστηκε στους προσφεύγοντες διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 5.619,24€, πλέον προστίμου τελών χαρτοσήμου του άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 2.809,61€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 944,97€, πλέον διαφοράς συμψηφισμού ποσού 18,94€, ήτοι συνολικό ποσό 9.392,76€.

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου ήταν η διαβίβαση στην Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ της με αριθ. ΑΒΜ Α παραγγελίας της Εισαγγελέως Πρωτοδικών Ρόδου, σε συνέχεια της οποίας δόθηκε την 10-5-2017 νέα παραγγελία στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ, προκειμένου να διενεργηθεί άρση τραπεζικού απορρήτου των προσφευγόντων για το χρονικό διάστημα από 1-1-2006 έως 31-12-2016. Σε εκτέλεση της ανωτέρω εισαγγελικής παραγγελίας εκδόθηκαν οι με αριθ. / 13-7-2018 και / 20-7-2018 εντολές μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της περιόδου από 1-1-2012 έως 31-12-2016 για τον προσφεύγοντα και την προσφεύγουσα, αντίστοιχα. Εν συνεχεία ο έλεγχος συνέκρινε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων των προσφευγόντων για τα έτη 2012, 2013 και 2014, αντίστοιχα, με τα διαθέσιμα εισοδήματα αυτών για τα ανωτέρω έτη ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	ΑΝΟΙΓΜΑ
2012	86.852,04	45.557,91	42.667,73	88.225,64	-1.373,60
2013	105.391,83	33.271,40	38.233,23	71.504,63	33.887,20
2014	90.694,34	31.953,46	37.094,79	69.048,25	21.646,09
ΣΥΝΟΛΟ	282.938,21	110.782,77	117.995,75	228.778,52	54.159,69

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των προσφευγόντων για τα έτη 2012, 2013 και 2014, αντίστοιχα, ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2012	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	48.998,95	56,72%	-779,16	48.998,95
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	37.382,77	43,28%	-594,44	37.382,77
	86.381,72		-1.373,60	86.381,72

ΧΡΗΣΗ 2013	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	35.683,37	49,01%	16.606,97	52.290,34
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	37.129,99	50,99%	17.280,23	54.410,22
	72.813,36		33.887,20	106.700,56

ΧΡΗΣΗ 2014	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	27.193,40	41,38%	8.957,96	36.151,36
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	38.516,97	58,62%	12.688,13	51.205,10
	65.710,37		21.646,09	87.356,46

Από τα ανωτέρω ο έλεγχος θεώρησε τα ποσά των 33.887,20€ και 21.646,09€ των ετών 2013 και 2014, αντίστοιχα, ως προσαύξηση περιουσίας και απόκρυψη φορολογητέας ύλης, η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο. Ως εκ τούτου, οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ανωτέρω ετών κρίθηκαν ανακριβείς.

Εν συνεχεία ο έλεγχος συνέταξε το με αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση, το οποίο επιδόθηκε στους προσφεύγοντες την 19-10-2018 μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος των ετών 2012-2014.

Οι προσφεύγοντες ανταποκρίθηκαν στο ανωτέρω σημείωμα με το με αριθ. πρωτ./6-11-2018 υπόμνημα στο οποίο οι προσφεύγοντες:

Αναφορικά με τη χρήση 2013, προκειμένου να δικαιολογήσουν το ποσό των 33.887,20€ που τους καταλόγισε ο έλεγχος ως προσαύξηση περιουσίας, επικαλούνται το εφάπαξ ποσού 34.461,91€ που έλαβε η προσφεύγουσα κατά την συνταξιοδότησή της από την εργασία της. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το ανωτέρω εφάπαξ ποσό του Ελληνικού Δημοσίου κατατέθηκε την 5-12-2013 στον τραπεζικό λογαριασμό της στον με αριθ. IBAN: GR τραπεζικό

λογαριασμό. Επιπλέον ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το ανωτέρω εφάπαξ ποσό έχει περιληφθεί στις πρωτογενείς καταθέσεις και έχει συνυπολογιστεί στο οικογενειακό εισόδημα, όπως αυτό προσδιορίστηκε από τον έλεγχο. Τέλος το ανωτέρω εφάπαξ ποσό συμπεριελήφθη στην με αριθ./ 21-11-2018 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, δίχως να προκύψει ποσό προς καταβολή από την νέα εκκαθάριση. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δέχτηκε ότι το ποσό των 33.887,20€ αποτελεί μέρος του δηλωθέντος οικογενειακού εισοδήματος και δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Αναφορικά με τη χρήση 2014, προκειμένου να δικαιολογήσουν το ποσό των 21.646,09€ που τους καταλόγισε ο έλεγχος ως προσαύξηση περιουσίας, επικαλούνται ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών (2006-2011) ποσού 539.143,88€. Κατά τα έτη 2009, 2010 και 2011, οι προσφεύγοντες προέβησαν σε ανάληψη μετρητών ποσού 225.900,00€, μέρος των οποίων χρησιμοποιήθηκαν κατά τη χρήση 2014. Ο έλεγχος προέβη σε επανυπολογισμό του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των ετών 2006-2011 καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι το ποσό της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών ανέρχεται σε ποσό 310.620,62€, από το οποίο αφαιρέθηκε το ποσό των 28.998,30€ που αφορά καταβολή μετρητών που είχαν «στο σπίτι» για την ανταλλαγή δολαρίων με ευρώ προκειμένου να διευκολύνουν οικονομικά οικογενειακό – φιλικό τους πρόσωπο. Συνεπώς το διαθέσιμο ποσό ανάλωσης κεφαλαίου ανήλθε σε ποσό 281.622,32€ (310.620,62€ - 28.998,30€), το οποίο είναι μικρότερο από τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών της 31-12-2011 ύψους 298.109,57€, τα οποία ο έλεγχος θεωρεί ήδη δηλωμένα και φορολογημένα εισοδήματα.

Τέλος, βάσει των ανωτέρω δεδομένων, ο έλεγχος εξέδωσε τις από 30-11-2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου για τον προσφεύγοντα και την προσφεύγουσα, αντίστοιχα, καθώς και την με αριθ./ 30-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, προβαίνοντας στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των προσφευγόντων, ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2014	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	27.193,40	41,38%	8.957,96	36.151,36
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	38.516,97	58,62%	12.688,13	51.205,10
	65.710,37		21.646,09	87.356,46

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Λανθασμένος υπολογισμός του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, καθώς τα διαθέσιμα κεφάλαια, όπως αυτά προκύπτουν από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών ανέρχονται σε ποσό 588.731,32€ [278.110,70€ (χρήσεις 1995-2005) + 310.620,62€ (χρήσεις 2006-2011)].
2. Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν έλαβε υπόψη τις αναλήψεις συνολικού ποσού 225.900,00€, οι οποίες αφορούν τα έτη 2009, 2010 και 2011 και οι οποίες αιτιολογούν πλήρως τις πρωτογενείς καταθέσεις που τους καταλογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΞ 2019 ΕΜΠ/ 28-3-2019 έγγραφο, λόγω της διαπίστωσης ελλείψεων ως προς το έγγραφο των απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ αναφορικά με: α) τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών την 1-1-2014 και β) το υπόλοιπο ανάλωσης κεφαλαίου την 1-1-2014.

Η Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ, σε απάντηση του ανωτέρου εγγράφου της Υπηρεσίας μας, μας απέστειλε, ταχυδρομικώς και με ηλεκτρονική αλληλογραφία, το με αριθ. πρωτ. / 1-4-2019 έγγραφο, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔΕΙ 2019 ΕΜΠ/ 9-4-2019, βάσει του οποίου η Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ απέστειλε στην Υπηρεσία μας:

1) Εκτύπωση λογιστικού φύλλου (excel) με τίτλο «ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ» ενημερωμένο με τα δεδομένα των χρήσεων 2012 και 2013, βάσει του οποίου το ποσό που προκύπτει ως ανάλωση κεφαλαίου των ετών 2006-2013 ανέρχεται σε 389.676,26€.

2) Εκτύπωση των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών της 1-1-2014, όπως αυτά προκύπτουν από την εφαρμογή ΑΥΤΟΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ, τα οποία ανέρχονται σε ποσό 198.669,21€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 « Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1076/ 26-3-2015 με θέμα «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)» αναφέρεται ότι: *«Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία....*

Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:

.... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο. ...».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/ 17-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι: *«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣΤΕ, επισημαίνονται τα εξής: 1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τ.λ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ'*

επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.».

Επειδή σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλάγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλάγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι

συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.».

Επειδή, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου

...

το αθροιστικό ποσό των ανωτέρω τεκμαρτών δαπανών συνυπολογίζεται για τον προσδιορισμό του ύψους της φορολογητέας (ως εισοδήματος) περιουσιακής προσαύξησης, δηλαδή αφαιρείται, κατ' αρχήν (καθόσον οι σχετικές δαπάνες δεν αμφισβητηθούν επιτυχώς από το φορολογούμενο), από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης) – Η ερμηνεία αυτή τελεί σε αρμονία τόσο προς τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 2 περιπτ. ζ του ν. 2238/1994 ... (Σχέτ. ΣΤΕ 884/2016Β' Τμήμα επταμ. Σκέψη 9 Α', 20 Ε').

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο έλεγχος, προκειμένου να διαπιστώσει εάν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας, συνέκρινε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων των προσφευγόντων για το φορολογικό έτος 2014, με τα διαθέσιμα εισοδήματα αυτών για το εν λόγω έτος:

ΧΡΗΣΗ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	ΑΝΟΙΓΜΑ
2014	90.694,34	31.953,46	37.094,79	69.048,25	21.646,09

Βάσει του ανωτέρω πίνακα ο έλεγχος προσδιόρισε για το φορολογικό έτος 2014 διαφορά μεταξύ πρωτογενών καταθέσεων και διαθέσιμων εισοδημάτων, συνολικού ποσού 21.646,09€. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των προσφευγόντων για το φορολογικό έτος 2014, ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2014	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	27.193,40	41,38%	8.957,96	36.151,36
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	38.516,97	58,62%	12.688,13	51.205,10
	65.710,37		21.646,09	87.356,46

Επειδή, οι προσφεύγοντες επικαλούνται, με την παρούσα προσφυγή τους, ότι η διαπιστωθείσα διαφορά μεταξύ των εισοδημάτων τους και των πρωτογενών του καταθέσεων καλύπτεται από τα εισοδήματα των προηγούμενων ετών.

Επειδή, ο έλεγχος προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη προσαύξησης περιουσίας δεν έλαβε υπόψη τη δυνατότητα κάλυψης των διαφορών από τα εναπομείναντα εισοδήματα των ετών 2012 και 2013 σε σύγκριση με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών της από 1-1-2014, τα οποία είχε τη δυνατότητα να εντοπίσει η αρμόδια φορολογική αρχή, αφού από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ότι έχουν ελεγχθεί τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων ανά έτος, ώστε να μπορεί να διαπιστωθεί, ότι τα μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών κατατέθηκαν στους λογαριασμούς των προσφευγόντων, ούτως ώστε να μην υπήρχε η δυνατότητα επίκλησης καταθέσεων μετρητών από κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΞ 2019 ΕΜΠ/ 28-3-2019 έγγραφο, λόγω της διαπίστωσης ελλείψεων ως προς το έγγραφο των απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ αναφορικά με: α) τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών την 1-1-2014 και β) το υπόλοιπο ανάλωσης κεφαλαίου την 1-1-2014.

Η Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ, σε απάντηση του ανωτέρου εγγράφου της Υπηρεσίας μας, μας απέστειλε, ταχυδρομικώς και με ηλεκτρονική αλληλογραφία, το με αριθ. πρωτ./ 1-4-2019 έγγραφο, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/ 9-4-2019, βάσει του οποίου η Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ απέστειλε στην Υπηρεσία μας:

1) Εκτύπωση λογιστικού φύλλου (excel) με τίτλο «ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ» ενημερωμένο με τα δεδομένα των χρήσεων 2012 και 2013, βάσει του οποίου το ποσό που προκύπτει ως ανάλωση κεφαλαίου των ετών 2006-2013 ανέρχεται σε 389.676,26€.

2) Εκτύπωση των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών της 1-1-2014, όπως αυτά προκύπτουν από την εφαρμογή ΑΥΤΟΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ, τα οποία ανέρχονται σε ποσό 198.669,21€.

Επειδή, αναφορικά με το φορολογικό έτος 2014, διαπιστώνεται ότι το ύψος του διαθέσιμου κεφαλαίου των προσφευγόντων την 1-1-2014 ανέρχεται σε ποσό 191.007,05€ [389.676,26€ (ανάλωση κεφαλαίου των ετών 2006-2013) - 198.669,21€ (υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών της από 1-1-2014)]. Έπειτα από τα διαθέσιμα κεφάλαια της από 1-1-2014, ποσού 191.007,05€ αφαιρείται το ποσό των 28.998,30€, το οποίο αφορά καταβολή μετρητών που είχαν οι προσφεύγοντες «στο σπίτι» για την ανταλλαγή δολαρίων με ευρώ, προκειμένου να διευκολύνουν οικονομικά οικογενειακό – φιλικό τους πρόσωπο. Ως εκ τούτου, το ποσό που μπορούν να επικαλεστούν οι προσφεύγοντες ως ανάλωση κεφαλαίου των ετών 2006-2013 ανέρχεται σε ποσό 162.008,75€ (191.007,05€ - 28.998,30€).

Επειδή, το ποσό της διαπιστωθείσας διαφοράς, ποσού 21.646,09€, υπερκαλύπτεται από το αναλωθέν κεφάλαιο των ετών 2006-2013 ύψους 162.008,75€, το οποίο λόγω του ύψους του και του χρόνου που προέκυψε, δικαιολογείται να παραμένει κατά ένα μέρος του, όπως το ανωτέρω ποσό, εις χείρας των προσφευγόντων, αφού μάλιστα, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι οι τραπεζικές καταθέσεις των προσφευγόντων έφταναν σε τέτοιο ύψος, που να συνάγεται ότι οι προσφεύγοντες δεν μπορούσαν να έχουν διαθέσιμο κεφάλαιο εις χείρας τους.

Επειδή, εν προκειμένω στην Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ δεν αποδεικνύεται αναμφισβήτητα η φερόμενη ως προσαύξηση περιουσίας, ενώ αντιθέτως ο έλεγχος δεν προέβη σε υπολογισμό του υπολοίπου ανάλωσης κεφαλαίου κατά την 1-1-2014, το οποίο είναι ικανό να καλύψει τη διαφορά ποσού 21.646,09€, που κατά τον έλεγχο αποτέλεσε προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι από τις από 30-11-2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου των προσφευγόντων, αντίστοιχα, δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η προσαύξηση περιουσίας των προσφευγόντων ώστε να μεταφερθεί το βάρος της απόδειξης στους ίδιους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 10-1-2019 ενδικοφανούς προσφυγής ενδικοφανούς προσφυγής των α) με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ και την ακύρωση της με αριθ. / 30-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.